

при участието на секретар-протоколита Мариана Георгиева разгледа в закрито заседание на 24 октомври 2013 г. конституционно дело № 8/2013 г., докладвано от съдията Гроздан Илиев.

Производството е с основание по чл. 149, ал. 1, т. 2 от Конституцията на Република България.

Делото е образувано по искане на омбудсмана на Република България за установяване на противоконституционност на разпоредбата на чл. 11, ал. 5 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), (обн., ДВ, бр. 95/2006 г., последно изм. ДВ, бр. 66/2013 г.), според която при авансово изплащане на дохода по чл. 38, ал. 13 ЗДДФЛ същият да се счита за придобит на датата на падежа на депозита или на датата на предсрочното му прекратяване. Новелата, която се оспорва е публикувана в ДВ, бр. 94/2012 г. и влиза в сила от 01 януари 2013 г.

Омбудсманът поддържа, че създадената с чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ фикция за придобиване на дохода от лихви на падежа на практика въвежда данъчно задължение за гражданите по отношение на доход, придобит преди влизането на данъчния закон в сила. Така придаденото обратно действие на разпоредбата на чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ, е в нарушение на установения с чл. 4, ал. 1 от Конституцията принцип, съгласно който Република България е правова държава и се управлява според Конституцията и законите на страната, а приложението на този конституционен принцип в областта на данъчното право, изключва ретроактивното действие на данъчните норми. Вносителят на искането, позовавайки се и на Решение № 9/20.06.1996 г. по к.д. № 9/1996 г., в чиито мотиви Конституционният съд приема, че „Гражданите трябва да знаят предварително, преди настъпването на финансовата година, данъците и техния размер, които те ще плащат“ счита, че в случая е нарушен и принципа за правната сигурност, който е основен принцип и в правото на Европейския съюз.

Съдът с Определение от 04 април 2013 г. е допуснал искането за разглеждане по същество и съгласно чл. 18, ал. 2 от Закона за Конституционен съд като заинтересовани страни по делото са конституирани: президентът на Република България, Министерският съвет, министърът на финансите, Българската народна

банка, Националната агенция за приходите, главният прокурор, Върховният административен съд, Висшият адвокатски съвет, Асоциацията на банките в България.

Министерският съвет (МС), министърът на финансите и Националната агенция за приходите (НАП) са изразили становища за необоснованост и неоснователност на искането за обявяване разпоредбата на чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ за противоконституционна. Според тези държавни органи, с извършеното изменение на ЗДДФЛ след 01 януари 2013 г. brutната сума на придобитите от местните физическите лица, доходи от лихви по депозити в търговските банки и в клонове на чуждестранни банки, установени в държава, която е член на Европейския съюз, или в друга държава - страна по Споразумението за Европейско икономическо пространство (СЕИП), се облагат с окончателен данък от десет на сто. При изменението на закона в тази част е съблюдавано правилото, че получен доход се облага с данък към момента на неговото придобиване. По аргумент от чл. 11, ал. 1 ЗДДФЛ правнорелевантния факт е датата на придобиване на дохода, тъй като към този момент вече е налице данъчния обект, който следва да бъде обложен. На следващо място се поддържа, че с въведеното с чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ изключение от случаите по чл. 11, ал. 1, т. 1 и т. 2 ЗДДФЛ, както и в хипотезите предмет на уредба в чл. 11 ал. 2 и 3 на същия закон, които не са предмет на искането, не се въвежда обратно действие на данъчния закон, защото целта е да се определи еднозначно точния момент на формирането на дохода от лихва по депозита на паричната сума. Тази необходимост възниква, поради факта, че авансово получената сума все още не представлява подлежаща на облагане данъчна основа, предвид обстоятелството, че до датата на падежа настъпват събития, които влияят върху размера на лихвата, от там и върху окончателния размер, който вложителя ще получи като доход, определим точно едва на датата на падежа или на датата на прекратяване на договора. В последната хипотеза е възможно дори вложителят да дължи връщане на част от авансово получената лихва, защото не е спазил срока, в който настъпва падежа по депозита. Затова според НАП, въведеното с чл. 11, ал. 5 от ЗДДФЛ правило, за определяне времето на придобиване на дохода от лихви по депозитни сметки, няма обратно действие дори когато сумата е изплатена авансово преди влизане в сила на изменението на закона. Министерският съвет, министърът на финансите и НАП като отбелязват, че съгласно чл. 14, ал. 1 от Закона за нормативните актове (ЗНА), обратно действие на закона може да се въведе само по изключение с изрична норма,

каквато в случая по отношение действието на чл. 11, ал. 5 от ЗДДФЛ не е налице, предлагат искането на омбудсмана за обявяването ѝ за противоконституционна да се отхвърли.

Върховният административен съд и Висшият адвокатски съвет са представили становища, в които поддържат тезата, че с изменението и допълнението на ЗДДФЛ законодателят е нарушил основополагащия принцип за правовата държава, прогласен с чл. 4 от Конституцията. Приемат, че новосъздадената разпоредба на чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ има обратно действие, преуреждайки в полза на държавата, вече създадени правоотношения във вреда на депозитанта. Според тях, увреждането интересите на вложителите е налице, защото атакуваната разпоредба след 01 януари 2013 г., когато влиза в сила, създава възможност на органите по приходите, да събират данък и върху доходи от лихви по депозитни сметки в търговски банки, получени преди 31 декември 2012 г., когато този вид доходи са били необлагаеми. Твърди се, че по този начин е придадено скрито ретроактивно действие на чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ, което противоречи на материалноправния характер на закона, изискващ промените в данъчните закони да имат действие занапред, каквото е разбирането, изразено и в Решение № 9/1996 г. по к.д. № 9/1996 г. и Решение № 7/2001 г. по к.д. № 1/2001 г. на Конституционния съд. В представените становища се поддържа и тезата, че разпоредбата на чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ, която е в сила от 01 януари 2013 г. като допуска облагането с данък на доходи от лихви, преди датата на влизане в сила на закона в тази част, нарушава принципа на равнопоставеност на данъчните субекти по отношение изпълнението на данъчното задължение, защото една част ще плащат данък върху доход за лихви реализиран и за минало време, а останалите само за данъчната 2013 година. Затова по същество, предлагат разпоредбата на чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ да бъде обявена за противоконституционна.

Конституционният съд, като обсъди направеното искане и становищата на заинтересуваните страни, за да се произнесе, взе предвид следното:

Досега у нас доходите на физически лица от лихви по банкови сметки са били изключени от данъчно облагане. Промяна в това разбиране на законодателя, настъпва с приемането на Закона за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност (ЗИДЗДДС), извършено от 41-то Народно събрание. С § 57 от Преходните и заключителни разпоредби на ЗИДЗДДС, (обн., ДВ, бр. 94/ 2012 г., в сила от 01 януари 2013 г.) , е изменен чл. 13, ал. 1, т. 8 ЗДДФЛ, като от кръга на

необлагаемите доходи, са изключени доходите, придобити от физически лица, от лихвите по депозитни сметки в търговски банки и клонове на чуждестранни банки, установени в държава - членка на Европейския съюз (ЕС), или в друга държава - страна по СЕИП. С новелата на чл. 38, ал.13 ЗДДФЛ, е въведено облагането им с окончателен данък и съгласно изменението на чл. 46, ал. 1 от същия закон, е определена десет на сто ставка на данъка, с която се облага дохода. За целите на този вид данъчно облагане законодателят с новелата на § 1, т. 58 ЗДДФЛ, е дефинирал понятието „депозитни сметки“, като банкови сметки за съхранение на пари за определен срок срещу възнаграждение (лихва). Следователно този вид банкови сметки са с фиксиран падеж, който е предмет на договаряне между банката и депозитанта, за разлика от други банкови сметки като разплащателните и спестовните сметки, които по начало са без фиксирана дата на падеж. Законодателят е въвел датата на падежа като разграничителен критерий, за да определи момента на получаване на дохода, защото само придобития на падежа доход подлежи на облагане с окончателен данък. Общите правила за определяне момента на придобиване на доход, подлежащ на облагане по ЗДДФЛ са уредени в чл. 11, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 3 ЗДДФЛ. В първата хипотеза законодателят е посочил, че доходът се смята за придобит на датата на плащането на дохода в брой. Втората хипотеза предвижда, че при безналично плащане доходът се смята за придобит на датата на заверяване на сметката на получателя на дохода или получаването на чека. В третата хипотеза е посочено, че моментът на придобиване на непаричен доход е датата на получаване на престацията. Тук следва да се уточни, че при доходи от лихви по депозитни сметки, доходът се смята за придобит на датата на падежа, т.е. данъкът става дължим към момента на изтичане на срока, за който е сключен договора за откриване на депозитната сметка. Предмет на законодателна уредба е и хипотезата, при която депозитанта и банката са договорили, лихвата да бъде изплатена авансово на дата преди настъпването на падежа. Законодателят е преценил, че систематичното място на правната уредба на посочената хипотеза е в чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ, където е предвидено, че при авансово изплащане на лихвата по чл. 38, ал. 13 ЗДДФЛ, доходът се смята за придобит на датата на падежа на депозита или на датата на предсрочното прекратяване на договора за депозит. С това свое решение законодателят, е приравнил данъчноправните последици на дохода, придобит при авансовото изплащане на лихвата с тези на дохода придобит в хипотезите на чл. 11, ал. 1, т. 1 и 2 ЗДДФЛ. Следва да се отбележи, че правните разрешения дадени с чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ са приложими само в случаите на облагане на лихвите, начислени от

български търговски банки или клонове на чуждестранни банки в страната по депозитни сметки на местни физически лица. За целите на данъчното облагане понятието „местно физическо лице“ е дефинирано в чл. 4, ал.1 ЗДДФЛ, според който местно физическо лице, е лице: 1. което има постоянен адрес в България, или 2. което пребивава на територията на България повече от 183 дни през всеки 12-месечен период, или 3. което е изпратено в чужбина от българската държава, от нейни органи и/или организации, от български предприятия, и членовете на неговото семейство, или 4. чийто център на жизнени интереси се намира в България. За хипотезите по чл. 4, ал.1, т. 2 и т. 4 следва да се имат предвид и посочените в ал. ал.2, 3, 4 и 5 ЗДДФЛ, допълнително въведени критерии за дефиниране на понятието. Извън обхвата на чл.11, ал. 5 ЗДДФЛ остават хипотезите, при които се получават доходи от лихви, начислени от посочените банки по депозитни сметки на чуждестранни физически лица.

При тази законодателна уредба на облагането с окончателен данък на дохода от лихва, в хипотезата на чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ, изтъкнатите в искането съображения, за обявяване на противоконституционност на разпоредбата не се споделят от Конституционния съд.

Преценката за конституционност на атакуваната разпоредба от ЗДДФЛ може да се направи обективно и точно само ако чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ се разгледа, като се съобрази от систематична гледна точка мястото ѝ в закона, функционалната обвързаност на разпоредбата с останалите норми, уреждащи предпоставките и съдържанието на нововъведения данък, включително и през призмата на конституционните принципи на които се основава данъчния закон.

Въведения от 01 януари 2013 г. данък върху дохода от лихви по депозитни сметки, открити в търговски банки, представлява подоходен данък, с присъщите за данъка признаци, като, установено със закон публично държавно вземане, чието реализиране, при отсъствие на доброволно плащане, се гарантира с държавна принуда. Неговото въвеждане е съобразено с конституционните принципи за легитимност на данъка по отношение компетентността на органа в лицето на Народното събрание, нормативния акт, с който се създава данъчното утежнение-закон. Посочени са и елементите на данъчния фактически състав: данъчен обект, данъчна основа, данъчна единица, данъчна ставка, връзката между данъчен обект и данъчен субект, уредени в закона. Затова Конституционният съд приема, че

законодателят, с измененията и допълненията на ЗДДФК в посочените части, изцяло се е съобразил с изискванията на чл. 84, т. 3 и чл. 60, ал. 1, и ал. 2 от Конституцията. Следователно при установяване на новия данък е спазен чл. 4 от Конституцията .

По въпроса за обратното действие на данъчните закони Конституцията не съдържа изричен императив за забрана, каквато уредба има по отношение на наказателния закон – по арг. от чл. 5, ал. 3 от Конституцията. Разбирането застъпено в доктрината и практиката на Конституционния съд, основани на чл. 4 от Конституцията прогласил принципа за правовата държава, са категорични за това, че материалния данъчен закон не може да има обратно действие. Това най-отчетливо е изразено в Решение № 9 /1996 г. по к.д. № 9/1996 г. ,в което съдът посочва, че „Проява на конституционните принципи за правова държава и законност в областта на данъчното право е правилото за неретроактивност на данъчната норма. Конституционният съд не е чужд на разбирането, че данъчният закон действа занапред, от влизането му в сила насетне. Нормите, с които се въвеждат данъчни задължения или данъчни утежнения, трябва да бъдат създадени преди времето, за което те се отнасят. Гражданите трябва да знаят предварително, преди настъпването на финансовата година, данъците и техния размер, които те ще плащат“. Принципното разбиране на съда по отношение действието на данъчния закон във времето е съобразено от законодателя при въвеждане на новия подоходен данък. По начало данъчното задължение възниква по силата на закона и в случая това е сторено с новелата на чл. 38, ал. 13 вр., чл.13, ал. 1 ЗДДФЛ. Съгласно § 58 ЗИДЗДДС вр. § 57 ЗИДЗДДФЛ, включително в частта, с която се въвежда новия данък, законът влиза в сила от 01 януари 2013 г., когато започва следващата данъчна година, независимо от факта, че е приет през предходната данъчна година. Следователно обратно действие на атакуваните правни норми към момента на влизане в сила на задължението за заплащане на данъка не е налице. Данъчното задължение възниква *ex lege*, поради което неговата изискуемост винаги е обвързана от конкретен фактически състав като елемент на данъчното правоотношение, включващ наличието на облагаема основа и датата на падежа, които определят данъчния дълг като изискуем и ликвиден. Следователно, за да възникне задължение за облагане на дохода, получен от лихви по депозитна сметка, той трябва да бъде получен, респ. придобит по смисъла на закона. Окончателният размер на дохода, който ще бъде придобит, се определя на датата на падежа, когато се начислява лихвата за срока, за който е сключен договора за депозит. В типичните случаи на депозитни сметки и при плащането в брой, заверяването на

сметката на получателя на дохода, се извършва именно когато изтича срока за съхранението на паричната сума. Следователно изискуемостта на данъчното задължение, е обвързана от момента на начисляване на brutния размер на лихвата по депозитната сметка. Този момент е определен от страните при сключване на договора за откриване на депозитната сметка и това е датата на падежа на депозита. В тази връзка следва да се отбележи характерна за дохода от лихви особеност, която го отличава от останалите доходи предмет на данъчно облагане по ЗДДФЛ. Макар плащането, респ. заверяването на сметката да е еднократен акт, brutната сума на дохода е задължително обвързана с изтичането на определен период от време, през който протича процес на натрупване на дохода. Посочения в чл. 38, ал. 13 ЗДДФЛ размер на дохода като обект на данъка е определим именно на датата на падежа на депозита.

С разпоредбата на чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ са уредени случаите на придобиване на доход при авансово плащане на лихвата по депозита, както и при предсрочното прекратяване на депозита. В първия случай доходът се смята за придобит на датата на падежа, а във втория на датата на предсрочното прекратяване на депозита. Тази правна уредба за облагане на дохода от авансово получени лихви с начално действие - срокът, за който е сключен договора за депозит след 01 януари 2013 г., също не предизвиква възражения на полето на противоконституционност на нормата. Действието на разпоредбата в тази част не е предмет на искането на омбудсмана. Върховният административен съд и Висшият адвокатски съвет също не мотивират съображения за противоречие на чл. 11, ал. 5

ЗДДФЛ, с чл. 4 от Конституцията или Протокол № 1 към Конвенцията за защита правата на човека и основните свободи, с оглед приложимостта на разпоредбата по отношение на откритите след 01 януари 2013 г. депозитни сметки. Видно от стенографските дневници на десетата сесия на 41-то Народно събрание, народните представители са дебатирани, включително и от аспекта на противоконституционност, оспорвайки необходимостта от въвеждането на този данък и определянето на задължителен минимум на размера на доходите, които следва да се обложат с данък.

Според чл. 1 от Протокол № 1 към Конвенцията за защита правата на човека и основните свободи всяко лице има право мирно да се ползва от своята собственост и да получава плодовете, които му носи. В съгласие с принципа за пропорционалност

между личния и обществен интерес правото на собственост не е неограничено, защото е предвидена възможността със закон да се въвеждат, наред с правилата за контрола върху ползването на собствеността и правила за осигуряване на плащане на данъци като източник на средства за функционирането на държавата от която гражданите и обществото като цяло имат нужда и полза. В случая това е сторено с изменението на ЗДДФЛ, обнародвано един месец преди да влезе в сила промяната, с която се въвежда новия подоходен данък. По този начин законодателят е съобразил определените с Протокола ограничения върху ползването на собствеността не само по отношение на съдържание, но и по отношение на изискването за една предварителна подготовка на носителите на това право, с оглед предстоящото въвеждане на данъчна тежест през следващата данъчна година.

Както вече бе отбелязано датата на придобиване на дохода от лихви е правнорелевантният факт за неговото облагане, тъй като едва в този момент ще бъде налице облагаемата основа. Придобиването на дохода, когато е договорено авансовото изплащане на лихвата, е изключение от типичните случаи, предмет на уредбата по чл. 11, ал. 1 ЗДДФЛ. Отчитайки различията в следваните от търговските банки политики, съдържащи тази клауза и неопределеността във времето по отношение окончателния размер на лихвата на датата на падежа, законодателят е въвел единен критерий относно момента на придобиване на дохода при авансово изплатената лихва. Правилото е, че доходът се смята за придобит не на датата на фактическото плащане или заверяване на сметката, а към момента на начисляване на лихвата, действие, което се извършва на датата на падежа на депозита или на датата на предсрочното му прекратяване. Използваната с разпоредбата на чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ законодателна техника, за приравняване на правните последици на авансовото плащане на лихвата с типичния случай на договори, при които отсъства такава клауза, не налага извод за противоконституционност на разпоредбата. Това е така защото по този начин се въвежда единно правило за определяне на brutния размер на лихвата, предмет на данъчно облагане, а именно датата на падежа на депозита, както при авансовото плащане, така и в случаите когато такава не е договорено и плащането се извършва на датата на падежа. Гарантиране на правото на данъчните субекти, на еднакво третиране при изпълнението на данъчното задължение се постига именно с разпоредбата на чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ – лихвата да се начислява на датата на падежа на депозита или на предсрочното му прекратяване. В тази връзка следва да се отбележи, че авансово платената лихва все още не представлява годна за

облагане данъчна основа, тъй като окончателния размер на получения доход ще стане известен едва към момента на изтичане срока на депозита или на предсрочното му прекратяване. При положение, че депозитната сметка е открита след 01 януари 2013 г. Конституционният съд приема, че възприетите с чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ разрешения за облагане с данък на дохода от лихва, при авансовото му изплащане, изключва ретроактивното действие на закона в тази му част. Нещо повече, възприемането на датата на падежа като общоприложим критерий, който следва да се съобразява при определяне на облагаемата данъчна основа за всички възможни случаи на депозитни сметки, най-пълно съответства и на принципа за равнопоставеност на данъчните субекти по отношение момента на изискуемост на данъчното задължение. Следователно, като императивно правило с действие ex nunc след 01 януари 2013 г., нормата на чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ не създава пряко или косвено с обратна сила данъчно утежнение, нарушавайки основополагащи конституционни принципи, с които се гарантира правната сигурност и предвидимост, като структуроопределящи признаци на правовата държава.

Претендираната противоконституционност следва да се обсъди и по повод възможността за приложение на установения с чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ данъчен режим по отношение на депозитните сметки, открити преди влизане на закона в сила, по които са изплатени авансово лихви до 31.12.2012 г., но падежите по депозита настъпват след 01 януари 2013 г. При възприетите законодателни разрешения, обсъдени по-горе, и в тези случаи ще бъде налице годна за облагане данъчна основа, представляваща брутния размер на лихвата, едва след влизане на закона в сила и то към датата на падежа на депозита. Преди тази дата не е налице определената с чл. 38, ал. 13 ЗДДФЛ основа за облагане, защото авансово получената сума не представлява определената със закона данъчна основа. Следователно авансово извършеното, преди 31.12.2012 г., фактическо плащане, съответно заверка на сметката на получателя на дохода, не е юридическият факт, с който закона свързва настъпването на момента на изискуемост на данъчното задължение. Този момент е обвързан с падежа на депозита, който настъпва след влизане на закона в сила, т.е. след 01 януари 2013 г. При това положение за създадено с обратна дата данъчно утежнение не може да става въпрос. Въвеждането на критериите от общата разпоредба на чл. 11, ал. 1 ЗДДФЛ и за заварените случаи на авансово платена лихва до 31.12.2012 г., но с настъпващ падеж на депозита след 01 януари 2013 г., каквито съждения се съдържат в част от становищата и в искането на омбудсмана, не може да се извърши по тълкувателен път

или чрез обявяване на действащата норма на чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ за противоконституционна. Това е така, защото оспорената разпоредба е неразделна част от въведения след 01 януари 2013 г. единен правен режим, чийто предмет е данъчното облагане на дохода от лихви от депозитни сметки, с падеж след влизането на закона в сила. На следващо място Конституционният съд е имал възможност да се произнесе, че за да е налице противоконституционност на определен законов текст е необходимо да се констатира идентичност на предмета регулиран от оспорените норми на закона и Конституцията и между тях да е налице противоречие, „до степен на отрицание“ (Решение № 7/2004 г. по к.д. № 6/2004 г.). В случая посочените условия за противоконституционност, с оглед на възприетия от съда критерий, очевидно не са налице.

Тъй като данъка върху дохода от лихва е въведен със закон това прави възможно законодателят да определи условията, при които този правен режим да действа, като за целта нормативно изрично уреди и т.нар. заварени случаи. Възможното нормативно разрешение, за изключване от облагаемата основа на част от начислената лихва или на договорите за откриване на срочни депозити сключени до влизане на закона в сила е въпрос и на законодателна целесъобразност, поради което за неговото решаване по същество не би могъл да се произнесе Конституционния съд.

Законодателят е предпочел да установи единен режим на облагане на доходите, въпреки че облагането с данък на лихвите по банкови сметки би следвало да има своята специфика най-вече предвид особеностите на лихвата като акцесорно парично задължение, което в същото време има относителна самостоятелност по отношение на главното задължение. Тъкмо характерът на лихвата изисква правната уредба на облагането ѝ с данък да бъде по-подробна и детайлна, което в случая не е сторено. На следващо място констатираната непълнота на закона е типичен случай на законодателен пропуск, който не може да бъде заместен по пътя на съдебния активизъм от Конституционния съд.

Несъмнено на конституционно ниво липсва уредба на данъка върху доходите от лихва по депозитни сметки. Това е обяснимо предвид нормата на чл. 60 от Конституцията с която са делегирани правомощия на законодателя да уреди данъчната материя, включително в частта за определяне на данъчната основа, което е направено с нормата на чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ. Въведените с нея критерии за определяне на предмета на данъчно облагане не я правят конституционно

несъвместима. В данъчното право юридическия факт е доходът. Той е основата от която се изхожда, за да се определят съответните подоходни данъци. Като категория на материалното данъчно право данъчният обект или предмет на облагането, предопределя възникването на данъчното задължение. В настоящият случай това е доходът от лихви. Обектът на данъка е винаги конкретно определен. За данъчни цели доходът винаги се определя по начин, различен от общоприетата стопанска категория доход. В случая предмета на облагането е доходът, определен със съдържание и размери посочени в чл. 38, ал. 13 ЗДДФЛ. С посоченият от закона размер, данъчната основа като юридически факт, предопределящ възникването и развитието на данъчното правоотношение е налице към момента на падежа на депозита. Предхождащото го облигационно правоотношение, породено от договора за откриване на депозитна сметка, не е правопораждащият юридически факт за нуждите на данъчното облагане. Това е обяснимо като се има предвид, че не всеки договор от разглеждания вид може да приключи с реализиране на стопанската цел за която е сключен. Едва на падежа ще бъде ясно дали вложителят е реализирал доход и в какъв размер, за да бъде обложен с данък. До този момент отсъства данъчното правоотношение между депозитанта и държавата. Следователно ЗДДФЛ не преурежда, правоотношението породено от договора за откриване на банков депозит в неговите облигационни измерения. Предмет на закона е възникналото на основата на договора за откриване на депозитна сметка, съпътстващо го данъчно правоотношение, което ще бъде налице само дотогава докато съществува първичното облигационно правоотношение. При очертаното съдържание и последователност на възникване и развитие на правоотношенията в случая сме изправени пред хипотезата на приложение на новият закон към заварено правоотношение, което не е равнозначно на обратно действие на новия закон. В тази част не само практиката, но и доктрината прави ясното разграничение между хипотезата на обратно действие на закона, когато той преурежда юридическите факти от момента на тяхното проявление до завършен фактически състав, с който приключва едно правоотношение и хипотезата, при която новия императивен правен данъчен режим урежда за в бъдеще завареното правоотношение, което не е приключило.

Конституционният съд, мотивиран от изложените аргументи и на основание чл. 149, ал. 1, т. 2, във връзка с чл. 151, ал. 1 от Конституцията и чл. 22, ал. 1 от Закона за Конституционен съд

РЕШИ:

Отхвърля искането на омбудсмана на Република България за установяване на противоконституционност на чл. 11, ал. 5 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (обн., ДВ бр. 95 от 24 . ноември 2006 г., последно изм. ДВ, бр. 66 от 26 юли 2013г.).